



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901124/2011-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.391 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2020
Recorrente INDÚSTRIA DE MADEIRAS FAQUEADAS IPUMIRIM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA DE PEDIDOS NA MATÉRIA MERITÓRIA.

A propositura pelo sujeito passivo, contra a Fazenda, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto quanto ao mérito do litígio, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, sendo passível de julgamento somente as demais questões não abrangidas no pleito judicial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. O conselheiro Walker Araújo votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinthians Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem resumir os fatos ocorridos no presente processo, adoto como parte do meu relato o relatório do acórdão nº 06-064.208, da 11ª Turma da DRJ/CTA, proferido na data de 26 de setembro de 2018:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social - Cofins - Exportação, formalizado no PER nº [41278.07327.280706.1.1.095190](#), do 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ [120.951,53](#).

Vinculado ao PER foi entregue a Declaração de Compensação nº [25203.40988.170409.1.7.096002](#), que foi homologada até o limite do crédito reconhecido.

A autoridade fiscal, inicialmente, disserta sobre a legislação que autoriza os créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins e explica como se deu o procedimento fiscal.

Na sequência, descreve as inconsistências verificadas na apuração do crédito postulado no Pedido de Ressarcimento.

No tópico "**transferência de matéria-prima**", aduz que, na relação de notas fiscais de aquisição de mercadorias que geraram créditos de PIS/Cofins, a fiscalizada incluiu insumos que já eram de sua propriedade, conforme planilha anexa ao despacho decisório. Afirma que a mera transferência entre estabelecimentos da empresa não gera direito a crédito das citadas contribuições. Informa que, por isso, efetuou glosas sobre os créditos calculados sobre o produto "*toros pinus reserva RS*", cujo fornecedor é a própria empresa.

Esclarece que as citadas operações ocorreram na codificação CFOP nº 2.151 (Transferência para Industrialização), que não enseja o direito ao crédito, sob pena de se gerar créditos pela simples movimentação de bens.

No tópico "**combustíveis e lubrificantes**", explica que a requerente computou em seus créditos o combustível utilizado em veículos de sua frota em transporte de mercadorias, bens ou serviços e de pessoas, não se constituindo, portanto, em insumo dos bens industrializados. Aduz que as despesas com combustíveis somente geram créditos do PIS/Pasep e da Cofins se forem consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços ou no processo de fabricação de bens e produtos destinados à venda, o que não ocorreu no caso.

No tópico "**despesas financeiras**", aduz que não admitiu créditos sobre os desembolsos com financiamentos contratados (despesas financeiras), glosando os créditos sobre tais dispêndios.

Recalculou, por fim, o Dacon da interessada, deferido-lhe o valor de R\$ [56.771,08](#).

Cientificada em [20/03/2012](#), a contribuinte apresentou em [18/04/2012](#) a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

No tópico "**Da ofensa ao princípio da não-cumulatividade**", reclama que a vedação aos créditos de PIS/Cofins ofende o princípio da não cumulatividade, porque as empresas que forneceram os produtos e serviços utilizados como insumos recolheram as contribuições aos cofres públicos. Afirma que a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins tem assento constitucional e não pode ser restringido por normas infraconstitucionais. Assevera que o texto

constitucional não traçou qualquer limite, delegando à lei apenas a tarefa de definir para quais setores da atividade econômica aquelas contribuições seriam não cumulativas. Aduz que, assim, não há como se admitir uma sistemática de apuração parcialmente não cumulativa para determinada atividade econômica. Alega que o critério que define quais dispêndios dá nascimento ao direito ao abatimento do PIS/Cofins deve ser delimitado em função da receita, de modo que seus créditos também devem ser calculados sobre os custos e despesas gerais necessários à obtenção da receita. Afirmar que entendimento contrário implicaria em tornar o PIS e a Cofins contribuições cumulativas, ainda que em parte. Conclui ser indubitável a ilegalidade das glosas procedidas pela Autoridade Fiscal.

No tópico "**Quanto ao conceito de insumos**", cita diversas decisões administrativas e do Superior Tribunal de Justiça. Aduz que "*a expressão 'intrínsecos à atividade' significa dizer que se considera como insumo todos os bens e serviços que fazem parte ou constituem a essência do processo produtivo*". Reclama, enfim, que todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo em sentido amplo geram o direito aos créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

No tópico "**Aquisições de matéria-prima cujo transporte foi acobertado por notas fiscais emitidas no CFOP 2.151 (transferências)**", esclarece que adquiriu da empresa Temasa Indústria de Móveis Ltda. matéria-prima, especificamente 19.451 árvores em pé, chamadas de pinus (*Pinus Elliotis* e *Pinus Taeda*), conforme comprova o contrato particular de compra e venda (Doc. 03). Informa que o contrato demonstra claramente a aquisição de árvores, bem como que ficou responsável pela sua derrubada e retirada. Aduz que ao retirar as madeiras, passou a ter a posse dessas matérias-primas e que para movimentá-las da floresta para a indústria utilizou notas fiscais registradas com o CFOP nº 2.151.

Informa que, para comprovar a aquisição de matérias-primas, junta aos autos o razão da conta contábil em que foram registradas as operações (Doc. 04).

Esclarece, com base na Solução de Consulta nº 50, de 19/05/2004, que o crédito foi efetivado quando do ingresso da matéria-prima no estabelecimento industrial e sua posterior incorporação à produção, para fabricação das portas, batentes e guarnições.

Relata que o CFOP nº 2.151 foi utilizado nas notas fiscais apenas para transportar as toras da fazenda até a fábrica e que a citada Solução de Consulta deixa claro que é nesse momento que ocorre a aquisição (tradição) do produto, o que lhe garante a apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Conclui que o contrato de compra e venda de árvore em pé, as notas fiscais emitidas e registradas no livro fiscal (RAIPI) e o fato da matéria-prima ter sido transferida das vendedoras para seu estabelecimento demonstram a tradição, não pairando dúvidas de que houve realmente a aquisição dos insumos.

No tópico "**Combustíveis e lubrificantes**", diz que a fiscalização admitiu que os combustíveis enquadram-se como insumos quando aplicados ou consumidos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, assim, não há motivos para a glosa.

Contudo, a Autoridade Fazendária entende que os combustíveis são consumidos por diversos veículos (automóveis) que não são utilizados na produção dos bens. Aduz que o entendimento da fiscalização é equivocado, pois, na verdade, os combustíveis são utilizados no transporte de matéria-prima, participando, assim, do processo de produção, já que é utilizado no transporte da madeira extraída das florestas até o parque fabril. Entende que tais produtos devem ser caracterizados como insumos. Anexa aos autos as notas fiscais de aquisição de combustíveis, por amostragem (Doc. 06), que detalham a placa do veículo utilizado. Junta, ainda, para comprovar a propriedade do veículo, cópias do documento de licenciamento desses veículos (Doc. 07). Conclui ser certo que seu custo com combustíveis possibilita a apuração de créditos na condição de insumos.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade e que as intimações relativas aos termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor, devidamente habilitado nos autos.

É o relatório.

No acórdão do qual foi extraído o relatório acima, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria-prima extraída das florestas até o parque fabril, onde a madeira é transformada no produto final, não geram direito aos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, por não serem insumos do processo produtivo da contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova perante o Fisco, consistindo, por excelência, no meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificada da decisão acima referida a recorrente apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, repisando as teses trazidas pela manifestação de inconformidade, sem apresentar qualquer outro fato que pudesse modificar o entendimento quanto ao decidido.

Em petição juntada em 28/11/2019 (e-fls. 208 e segs.), a recorrente informou a existência de ação judicial (processo nº 5000068-73.2016.4.04.7203/SC), que teve por objeto as mesmas discussões do presente processo administrativo, onde teria sido proferida em seu favor decisão que lhe garantiria o direito de aproveitamento dos créditos de insumos, com trânsito em julgado na data de 31/07/2019.

Passo seguinte o processo foi encaminhado a esse E. Conselho e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

I – Decisão em Mandado de Segurança

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da DRJ/CTA que manteve a glosa dos créditos relacionada à aquisição de insumos, sob o regime não-cumulativo de PIS/COFINS, por entender que os produtos e serviços indicados pela recorrente não se enquadrariam no conceito de insumos.

Segundo o entendimento da recorrente, de acordo com a legislação de regência, e com as decisões judiciais e administrativas sobre o assunto, teria o direito de realizar a compensação de créditos verificados nas aquisições de insumos, combustíveis, lubrificantes e peças, utilizados em sua frota de veículos e equipamentos utilizados na extração de madeira.

Pois bem. Conforme se verifica da informação trazida pela recorrente de e-fls. 208, houve por parte da mesma a propositura de ação judicial que teve por objeto a mesma matéria discutida no presente processo administrativo.

Entretanto, ve-se claramente do pedido formulado em mencionado petitório judicial que se pretende ali a aplicação de sentença favorável à recorrente a partir do ajuizamento

da ação, bem como sua aplicação retroativa, relacionada aos créditos acumulados nos últimos cinco anos.

Considerando que a ação judicial movida pela recorrente foi ajuizada em 15/01/2016, e mesmo com a contagem retroativa requerida, eventual decisão favorável à contribuinte, não afetaria o período discutido na presente demanda.

Desta forma, afasta-se as alegações trazidas pela recorrente relacionadas à aplicação de decisão judicial que lhe é favorável.

II – Conceito de insumos

Segundo o entendimento da recorrente, de acordo com a legislação de regência, e com as decisões judiciais e administrativas sobre o assunto, teria o direito de realizar a compensação de créditos verificados nas aquisições de insumos, combustíveis, lubrificantes e peças, utilizados em sua frota de veículos e equipamentos utilizados na extração de madeira.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à

elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

III – O Caso Concreto

Para a recorrente, o reconhecimento parcial do crédito requeridos em pedido de ressarcimento deveria ser revisto, uma vez que as glosas relacionadas às aquisições de insumos, combustíveis e lubrificantes, estariam em desacordo com o conceito de insumo, trazido por decisão do STJ e recentes decisões do CARF.

Ainda segundo as alegações da recorrente, teria ela juntado todos os documentos que comprovariam seu direito.

Em que pese comungar da tese que o conceito de insumo para fins de crédito de PIS/COFINS não cumulativo passou por uma mudança substancial, traduzida pelas julgados e instruções normativas indicadas no tópico acima sobre o conceito, entendo que a recorrente não possui razão.

IV – Aquisição de insumo e combustíveis e lubrificantes

Conforme exaustivamente explanado nos tópicos acima, não concorda a recorrente com as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, pois a operação, direito ao crédito, estaria acobertada pela legislação de regência e decisões judiciais e administrativas a respeito do assunto.

Para a contribuinte, não se seguindo fielmente o que fora determinado pelas decisões do STJ e do CARF, seu direito de crédito estaria sendo tolhido, havendo a necessidade da reforma da decisão recorrida.

Entretanto, considerando o que consta do caderno processual, entendo que não assiste razão às alegações trazidas pela recorrente.

Ao contrário do alegado pela recorrente, não se vislumbra no caderno processual documentação contábil ou fiscal, robusta o suficiente para dar sustentação às alegações trazidas no recurso.

Vale ressaltar, em que pese poder ser considerados como insumos os itens glosados pela fiscalização, não houve por parte da recorrente a demonstração efetiva de sua utilização em seu processo produtivo, por meio de documentação contábil.

Pois bem. Quanto ao ônus da prova, insta tecer que a prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. **Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)²

Desta forma, considerando não ter se desincumbido do ônus de provar o que fora alegado, não há como ser dado provimento ao pleito da recorrente.

V – Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

² Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator